

企业分部财务报告 初探

○厦 门 大 学 杜兴强
福州华兴会计师事务所 杨 俏

一、企业分部财务报告的历史

当代高新科技促进了世界经济朝着一体化方向发展,导致了集团企业(包括跨国公司)的大量涌现。集团企业通过编制合并财务报表,基本上反映了合并主体的财务状况和经营成果,满足了报表使用者决策的需要。但由于现代集团企业从事跨行业、跨地区、跨国界的经营活动,母公司、联营公司、子公司的技术实力、资金分布、投资风险、获利能力、发展前景存在着较大的差异,过于笼统的合并财务报表,不能披露不同行业、不同地区的盈利水平、增长趋势及风险情况。如某集团企业盈利主要来自于某特定产品,该方面信息对于投资人、债权人及其他有关信息使用者可能至关重要,应该详细披露,但合并财务报表没有也不可能做到。如同时公布母子公司的会计报表,信息量又嫌庞杂,既不符合“成本效益”原则,也给不具备相当财务分析技巧的信息使用者带来难题。鉴于于此,西方各国从本世纪 60 年代起,纷纷着手制定分部报告会计准则:美国于 1976 年 12 月公布了 SFAS NO. 14 “企业分部财务报告”;国际会计准则委员会在 1981 年 8 月公布了 IAS NO. 14 “按分部编报财务信息”,并向各国会计协会征求修订意见。在可预见的将来,集团企业除编制母子公司的会计报表及合并财务报表外,编制分部财务报告也将成为一种必然趋势。

(1) 《企业会计准则》对会计主体假设的阐述用的是“企业”一词,我们理解时不应机械地将它限定在现实中的企业上,而应广泛理解为一个经济单位,即界定会计核算报告提供信息的空间范围,它注重经济方面的意义,是一个经济主体,范围可大可小,不受法律形式的限制。一旦会计主体界定下来,会计核算报告就应以该主体为限,区分该主体与其所有者、该主体与主体外单位的经济活动,这才是会计主体假设的真正含义。杨文推论的基点是直接“从企业”出发,片面地理解了会计主体概念,把不同层次范围的会计主体混淆了。

(2) 合并报表没有动摇会计主体理论基础,没有否定会计主体假设的两层意义。相反,它是会计主体理论更深层次的运用和体现,是对会计主体理论的延伸和拓展。实际上,合并报表的理论基础正是会计主体概念,即把企业集团视为一个经济实体作为报表反映的空间范围,以此为基点,合并报表编制的合并程序、抵销分录等最终都为达到这样的目的:使编制出的合并报表反映的是企业集团这个视同单一实体的整体财务状况和经营成果。

注释:

①参见 魏代西方财务会计理论》P₂₁₇-P₂₂₄,葛家澍、林志军著,厦门大学出版社 90 年版。

②同上, P₆₀。

(责任编辑 郭复初 沈贞良)

二、企业分部财务报告的意义

分部财务报告是将集团企业的所有分支机构的重要财务状况和经营成果按行业、地区等分解、归类而编制的财务报表。编制分部财务报告的目的是向各种财务信息使用者提供企业不同分部的财务状况和经营成果，以便据以作更合理的决策。

分部报告的意义体现在：

1. 对股东，分部报告可提供最需要的未来现金流量和盈利及资本保值增值的信息，以便进行分析，将资金投向“盈利大，风险小”的行业和地区。
2. 对债权人，分部报告有利于评估不同分部未来现金流入、流出的时间和金额，以便对其偿债能力、财务状况作合理判断，从而确定信贷决策。
3. 对企业管理当局，可利用分部报告及时了解各行业、地区分部的获利能力、投资风险、发展前景以及业绩完成情况，决定是否适宜开拓新业务、扩大经营规模或重新分“部”，以制定企业全面发展计划。
4. 对国家宏观管理，可充分利用分部报告来掌握有关方面情况，进行统计分析并制定政策法规，以鼓励或限制某些行业的发展，并带动经济全局。

三、分部财务报告的有关问题

1. 分部划分标准

目前世界各国多以收入、经营成果、资产作为经常采用的分部标准，按此三项标准划分分部如下：

(1) 行业分部是从事提供一种产品或服务，或一组相互联系的产品或服务的企业的一个可辨认的组成部分，产生于对外部客户的重要收入且承担有别于其余行业分部的风险和报酬。一个行业分部被鉴定为可报告的分部，其条件是：(a) 它来源于对外部客户和来源于和另外分部交易的收入，是所有行业分部外部总收入的10%或大于10%；(b) 它的成果，无论利润或损失，是所有行业分部利润合并结果，或是所有行业分部损失合并结果——视两者绝对量孰大——的10%或大于10%；(c) 它的资产是所有行业分部总资产的10%或大于10%。

(2) 地区分部，是在一个单独国家或在一个特定地区范围内从事提供产品或服务的企业的一个可辨认的组成部分。不同国家应被假定为不同的地区分部；一个地区分部被鉴定为一个可报告的分部，其条件是：(a) 它来源于对外部客户的销售收入是企业对外销售收入的10%或大于10%；(b) 它的成果，无论利润或亏损，是所有地区分部利润合并结果，或所有地区分部亏损合并结果——视两者绝对量孰大——的10%或大于10%；(c) 它的资产是企业财务报表中被确认的所有资产的10%或大于10%。

2. 分部报告应提供的信息

分部报告主要应提供有关营业收入、分部成果（经营利润）和各分部可辨认的资产方面的信息。但同时应考虑信息使用者的要求、会计成本、以及分部报告公布后对企业竞争地位产生的影响等各种因素。

3. 分部报告的计量

分部报告涉及的计量主要涉及到企业内部交易的转移价格、汇率折算、有关费用的分摊等问题。

4. 分部报告信息的披露方式

总的来说，有两种方式，即（1）在财务报表中披露；（2）在报表附注中进行反映。目前国际上一般是单独编制分部报告作为财务报表的组成部分。

四、行业分部报告实例

在实务中，一般是先编制工作底稿，将集团的营业收入、分部成果（利润）、有关费用及可辨认的资产分配给各分部，然后再按上述标准来衡量各分部的有关比例，以确定某些分部应单独编制分部报告。

例：某公司分部报告工作底稿如下：

ABC 公司分部报告工作底稿

表一 1995 年度 单位：人民币，元

项 目	行 业 分 部 金 额						其 他	合 计
	1	2	3	4	5	小计		
销售收入	9600	11100	9000	8400	75900	114000	0	114000
销售成本	6000	6300	5700	5550	50550	74100	0	74100
销售及一般管理费用	1350	1650	1200	900	10500	15600	3000	18600
经营利润	2250	3150	2100	1950	14850	24300	(3000)	21300
可辨认资产	45000	60000	54000	39000	282000	480000	90000	570000

分析：以“小计”栏为基准，分部 1 销售收入、利润和可辨认资产均不满足 10% 的下限；分部 2 经营利润和可辨认资产满足 10% 下限；分部 3 仅可辨认资产满足 10% 的下限；分部 4 销售收入、经营利润和可辨认资产均不满足 10% 的下限；分部 5 销售收入、经营利润和可辨认资产全都满足 10% 的下限。通过以上分析可知，分部 2、分部 3、分部 5 应单独编制分部报告：

五、评价和展望

ABC 公司行业分部报告（简式）

表二 1995 年度 单位：元

项 目	行 业 分 部			其它	合计
	2	3	5		
经营成果					
销售收入	11100	9000	75900	18000	114000
经营利润	3150	2100	14850	4200	21300
支付总公司费用					(3000)
投资收益					6000
利息费用					(2500)
税前利润					21800
资产					
可辨认资产	60000	54000	282000	84000	480000
长期投资					18000
总公司资产					48000
资产合计					546000

自 IASNO14 实施后，国外约有 80 多个学术研究机构评价了行业分部报告所披露的信息，发现行业分部信息披露后，明显地增加了使用者的预测能力，减少了买卖价差，降低了市场对报告企业风险（ β 风险）的评估，证明了行业分部报告的必要性和有用性。但对地区分部报告所披露的信息，很少为使用者有效地利用。其原因可能是地区分部的不合理性限制了地区分部信息的可能功效，也可能是由于地区分部报告所披露信息的重复性降低了有效性。地区分部报告若欲具有重要的信息价值，还须重新探讨划分问题。

我国集团企业发展现状及良好前景给集团企业提供分部报告带来了可能性和必要性，国家大可利用分部报告信息掌握有关方面的情况，进行统计分析，制定相应的政策法规，以促进经济健康发展。

（本文主要是根据我的导师葛家澍授课时的启迪和最新的 IASC 资料所写）

参考文献：

[1] SFASNO14 “企业分部财务报告” 1976. 12
[2] IASNO12 “Reporting Financial Information by Segment” London, UK, 1981. 8
[3] “Reporting Financial Information by Segment : A Comment of the American Accounting Association on the IASC Draft Statement of Principles” American Accounting Association, 1996. 3.
[4] Rennie. E · D and C · R Emmanuel, 1992. “Segmental disclosure pratice: Thirteen years on”. Accounting and Business Research 22 (Spring): 151—159.
[5] Pacter, P · 1994. Reporting Financial Information by Segment. London, UK: International Accounting Stemdaredes Committee. (责任编辑 赵德武 陈历贵)